

監査と会計責任

—Sherer と Kent の所説 (1)

山上 武

I はじめに

現在、財務会計そのものが世界的に、特に先進国においてインフレーション、ソーシャル・コスト、外貨換算、各種非営利事業の会計の整備等新たに対応が迫られている課題が山積みし、根本的な見直しがなされ、財務会計はいわば第二の誕生期にあるとさえいわれている。これらの進展しつつある会計に応じて、その社会的制度としての存在を保証する役割を果たす監査の分野でも技術的な問題は勿論、新しい会計の展開に応じてどのような対応をすべきか、あるいは新たな役割を負うべきか、真剣に検討されていることはいうまでもない。

会計・監査に関しては世界でも最も経験に富み先進国の一つである英国におけるこれらについての動向は、会計専門家にとって常に注目されているところである。最近、Michael Sherer, David Kent 両氏による「監査と会計責任」と題された好著が出版された (Michael Sherer and David Kent, Auditing and Accountability, Pitman Books Limited, London, 1983)。著者 M. Sherer, D. Kent は両氏共実務家勅許会計士であり、それぞれ経済学修士号をもち、両氏ともマンチェスター大学の講師もつとめている。本書のまえがき (Preface) その他いづこでも両氏による分担の内容は別に示されていないので以下本

稿では両氏をあわせて単に著者という。

本書を通読して印象づけられる点は著者は会計責任を株式会社の法定監査にみられる経営者と株主との関係においてのみとらえるという狭義にとどめるものではなく、広く非営利企業体をも含めて、それらの組織体 (organization) のすべてにおける経営者の全利害関係者に対するものとして広義にとらえていることである。またかくしてこそ会計が発展していく社会の要請に応じられるのであるとしている。このような根本的な会計観から、監査を組織体の会計責任遂行をより有効適切なものへと高揚していくための監督と指導の役割をもつために自らも適応、成長していくべき監視機構 (monitoring mechanism) としてとらえていることである。かくて著者の会計責任の遂行ということを中心とした会計論は、営利企業のみならず非営利企業、政府、地方公共団体および国営企業にまで及び、その現状とあるべき姿とを論じている。それに応ずる形でその監視機構としての監査の現状とあるべき改善の方向を論じているのである。会計と監査を表裏一体の形で考え、それらの現状、動向および進むべき方向を論ずる点で真に会計の先進国イギリスにふさわしく思われる。実務にしっかりと足をつけながらなお学問的成果をとり入れて、将来の動向を論じており、筆者は啓発された好著である。

次に本書の構成を簡単に紹介すると著者の「まえがき」のあと全体が15章より成り、第

1章「会計責任と監査の役割」のあと第一部「株式会社の監査人—その役割と属性」(第2～第4章), 第二部「株式会社の監査—その過程と結果」(第5～第8章), 第三部「監査職能の拡大」(第9～第12章), 第四部「公共部門組織体の会計責任」(第13～第15章)となっており, 最後に「あとがき」が付されている。このうち第一部および第二部はいわゆる法定監査として制度的に確立している株式会社の会計および監査…我が国における証取監査あるいは商法監査に相当する…について詳論したものであり, 財務諸表の作成(会計)およびその信頼性の向上(監査)を中心テーマに, 会計基準や監査基準の現状や動向, 監査人の独立性等の問題を論じている。我が国では昭和49年と56年に商法改正があいついでなされ, 商法監査は証取監査に代ってむしろ我が国法定監査の中核をなしてゆくものと思われる。この領域について興味深い所論が展開されており, 我が国商法監査の将来にも非常に示唆されることが述べられている。しかし, この領域は我が国商法監査の慣行がいまだ必ずしも成熟しておらず, 現在なお流動的であり, なお, 更に大改正も現実に話題にのぼっていることから今少し我が国商法監査の動向を見た上で改めて読みかえし, 我が国との対比の上で研究ノート等としてまとめることにしたい。また, 第四部は筆者は余り知らない分野に関するものなのでここもまた将来余裕をみて改めて研究してみたいと思っている。

筆者は著者の会計・監査観の要約されている第一章と, 今後の監査の発展すべき動向を論じた第三部を研究ノートとしてまとめてみたい。適当な分量にわけてまとめたので, 今回では第一章および第三部の総論にあたる第9章をまとめ, 第3部の残りの3章(内部, 経営, 社会の監査各論)は次回以降とした。

Ⅱ 会計責任と監査の役割

原書第一章「会計責任と監査の役割」(Accountability and the role of auditing)は著者の会計・監査観の総論であってその基本的性格なり動向がきわめて良くまとめられている。以下, 本章の前言部分, 各節をおって大略を紹介してみよう。

現代における組織体の基本的な特徴の一つは, それが株式会社であれ国営企業であれ, 地方公共団体更には慈善事業団体であれ, その目的のために特に雇われた人々によって経営されていることである。これらの経営者(managers)あるいは代理人(agents)はその組織体の受益所有主または主人公(beneficial owners, or principals)…これは当該組織体により株主, 国家, 地方税納付者あるいは寄贈者であったりする…のために財産を管理したり, その運用の権限を付託されているのである。Bird が指摘しているごとくこれらの代理人は自分達に財産を寄託した主人公に対して会計責任を負うのである(原注¹⁾)。このような所有関係に基礎をおく代理人の責任は一般に次の二つの方法によって解除される。第一に, 所有主の財産の管理運用についての財務情報を提出すること, 第二に, この財務情報を所有主のためになされる検査または監査に供すること, である。

しかしながらこのような会計責任関係の存在はその組織体に所有という利害関係をもつ主人公に対するものとしてのみ存在するわけではない。組織体がいかに経営されるかはそこに直接所有関係を有しないが, なおその組織体の存続性(viability)に貢献している他の関係者…たとえば債権者, 従業員, 消費者, 納税者など…にも影響を与えるのである。従って, これら所有主以外の関係者も, 経営者が会計責任を負う, 組織体の主人公であると

いえるのである。これらの場合の会計責任関係では組織体の業績^{（訳注1）}についての情報の提供もまた必要な要素であるが、これらの場合の主人公は組織体に所有による利害関係はもっていないので、必要とされる情報は財務上のものと共に非財務上のものでもあろう。

かくて会計責任の範囲は組織体の経営者と受益所有者との関係で意味されるよりずっと広いものなのである。すなわち、それは組織体の行動によって影響をうけるすべての関係者に及ぶものなのである。この序論たる第一章では上述のごとき広い意味の会計責任の範囲内において考えられる監査の職能、それを分析するための基本的構想を示そうと思う。我々は経営者と受益所有者との間の通常の会計責任関係の性質の吟味から始めて、ついで会計責任の概念を組織体の他の関係者^{（訳注2）}の存在を認めるものへと拡大していく。そのつぎにすべての会計責任関係に共通した基礎的要素を述べる。かくして、監査を会計責任プロセス^{（訳注3）}の内において組織体の関係者が経営者の行動を監視し、その会計責任を全うさせるためのメカニズムであると定義するのである。本章の結論として、監査は特定の組織体の特性と特定の関係者の目的に応じて個々に監査職能を果しうる幅をもったものであり、一般にさまざまな領域での会計責任プロセスに適用しうるものであることを明らかにして述べる。

1. 所有主に対する会計責任

会計責任についての通常の見方は、それを本質的には法的なものとみている、すなわち、ある主人公のグループとその代理人達との間に分離が生じていること、つまり株主、納税者あるいは政府にある所有権による職能が、経営者によって行使される管理職能と分離していることにあるというのである。この関連においてこそ株式会社の株主や他の組織体の受益所有者のために、経営者が作成した財務

諸表の信頼性を高める手段として、外部監査人による法定監査が発達してきたのである。所有と管理の分離の意義については Berle と Means による米国における企業の発展の研究において初めて詳細に分析された^{（原注2）}。彼等は経済力がますます少数の大企業に集中してきていることおよびその大企業自身においては管理権限…これは法的には分散した無機能株主に与えられている…が有効に確立された経営者層に奪われていることを観察したのである。経営者に会計責任を負わすことについて Berle と Means の上記の結論の意義は、権力それ自体の移転にあるのではなく、株主と経営者の目的間に対立が存在するという点にある。もし経営者が株主の繁栄を最大にすることを目的とするならば、どのような正式な会計責任の機構、すなわち 監 査 職 能も、企業の基本的な諸目的の対立がないので、その範囲は誤謬や犯罪となる不正に対する懸念に限られるであろう。しかしながら経営者が自分達自身の諸目的…たとえば自分達の報酬、役得、威信を最大限にすること…を果すことを求めるならば、会計責任の機構としての監査の範囲は経営者にその様な利己的行為を抑制する様に努めることにまで拡張される必要が生じよう。会計責任とそのプロセスにおける監査の役割について同様な見解が Jensen と Meckling によって企業の代理人説として主張されている^{（原注3）}。彼等は企業は現実存在する実体というより生命のない法的な人工物であるから、それがそれ自身の目的のセットなり社会的責任感を有しているとは考えられないと論ずる。株主は経営者を自分達の代理人として任命し、そしてもし両者がそれぞれの実利を最大にしようとするならば、このことは企業の資産や資金収支について対立した要求の争いを生むことになる。従って企業は株主達と経営者達との間に潜在的には不安定な連合が均衡状態で維持されている限りその機能が続けうる、一つの小さな独

立した経済的な取引市場であるとみなしうる。この均衡状態を保つためには両グループが暗黙のうちにコストを負担することを覚悟しなければならない。経営者は、株主が忍耐できず、自分達を更迭することになるレベル以下に自分達の要求を抑えねばならない。この意味で彼等是一種の結合のための費用 (a bonding cost) を負担することになる。他方、株主は代理人関係の主人公として代理人を管理するために監視費用 (monitoring cost) を負担しなければならない。かくて代理人説を企業に適用してえられる主要な結論の一つは、株主にとって企業情報の一般公開を要求し、しかもその情報を外部の独立監査人に監査証明させることは有益なのであり、更にまた経営者自身にとっても自分達の結合のための費用を最小なものとするために、情報システムを外部の独立監査人の監査をうけさせることは経済的にも引き合うものなのである。従って、代理人説は株主と経営者間の会計責任関係についての経済的、法律的解釈に基づいているものであって、法定監査の存在についてより一層の正当性を与えるものなのである。

2. その他の関係者に対する会計責任

ここまで我々は組織体として…それが株式会社であろうと国営企業であろうと慈善事業団体であろうと…唯一の主人公グループとして法的あるいは受益者的な所有主グループを想定してきた。しかし組織体をより広く観察すれば法的所有者の他にその組織体に経済的あるいは社会的関係をもつその他の関係者が存在することが認められる。これら他の関係者には、従業員、消費者、政府および地方公共団体などが考えられ、組織体はこれらの関係者から必要な協力をえられるだけの十分な量の報酬を生み出すことで存続できるといえるのである。このような幅広い各種の利害関係者の結合よりなるものとしての組織体における関連からみると、経営者の役割は様々な

関係者達の競合する要求にバランスをとろうとする調停者のそれとして性格づけることができる。従って経営者は各関係者グループのそれぞれの代理人であると同時に、各種グループ全体の代理人であるとも考えられるのであり、この様な意味での組織体の会計責任は所有主と経営者との関係において意味されるものより大分広いものとなるわけである。

幾つかの利害関係者グループの結合として組織体をみることの意義の若干について McCosh は次のごとくいう (原注⁴)。彼はもはや株式会社は企業運営のための適当な形態とはいえないといい、その根本的な理由として、第一に、株主が所有の権利を与えられた唯一のグループであると考えことは今や社会的に認められないこと、第二に、会社の経営者が株主と特に代理関係にあると仮定することは社会的変化のためもはや適当ではない、というのは経営者は株主よりも他の、従業員グループにより似た目的なり願望をもっているということ、である。McCosh は更に続けて「生産協同体」(productive association) と呼ぶべきものとして新たな企業組織体の形態の導入を提唱している。これは次の5つの基本原則よりなるものとしている。

- (a) それは長期的には民主的 (democratic) なものとなる。ただし、
- (b) 経営は短期的には専制的 (autocratic) なものとなる。
- (c) 組織体の関係者は組織体 (企業) の成功に不可欠な人々でなければならない。すなわち、経営者、従業員、出資者、仕入先および得意先。
- (d) 組織体はすべての関係者に満足がいくように指揮されねばならない。
- (e) 最後に、関係者の組織体への参加、組織体からの脱退が何ら不利益を被ることなく許される規則が設けられることになろう。

この急進的な提案のもう一つの結果は「生産

協団体」では残余持分が全くななくなってしまいうことである。すなわち、資本提供者はあらかじめきめられた利子の支払をうけるだけで、然る後、他の参加者と並んで、もし更に残りの利益があればそれを分ちあうことになる。

「生産協団体」の考えは将来における規範的提案にすぎないものであるが、その根底にある会計責任観は今日のすべての組織体に適切なものなのである。よく観察してみれば、すべての組織体は幾つかの利害関係者集団いいかえれば参加者の結合によって成立していることがわかる。そしてこれらの関係者は自分達自身を経営者に対して会計責任を要求する主人公であると考えてもよいわけである。このように解釈するとこの提案は実は前述した、会計責任についての代理人説の拡張にすぎないことがわかる。なぜならば、代理人説では組織体における多くの異なるタイプの会計責任関係を認めるものだからである。またこのように解釈することは、会計責任の性質およびそれを遂行せしめる適当な方法は当該組織体の形態ごとに異なったものとなろうということも意味する。かくて我々は多くの異なった場合において適用されうる、会計責任についての広い概念をもちうることとなった。本章の残りで我々は会計責任プロセスの幾つかの変動要素をより詳細に考究し、もって監査の役割の意義を明らかにしようと思う。

3. 会計責任プロセスの一般的説明

我々の会計責任プロセスの説明は多くを、Touche（原注⁵）の考えに依っている。彼は会計責任プロセスと全く並行して考えられる管理の一般的なモデルを示しているのである。それによってのべれば会計責任は次の三つの主要要素あるいは変動事項よりなっている。以下これらを論じよう。

イ. 組織体の態様

会計責任の主題は組織体である。多くの異なった形態の組織体が存在する。それには株式会社、国営企業、地方公共団体、慈善事業団体などが含まれており、その組織体について適切に説明して示すことは会計責任を考える上で必須なことであり、かつ分析における問題点を示すことにもなる。組織体の境界を明確にすることは、それをその環境から分かつことであり、かつその組織体の結合の部分を作っていると考えられる関係者を適切にきめることである。従って、このことは会計責任の範囲について極めて重要な意味をもつ。

たとえば、株式会社を考えてみよう。第一に法律の規定にかかわらず現実には株主達が会社が会計責任を負う唯一のグループでないことを明らかにしている。Simon（原注⁶）が論じているように、会社は多くのグループ…それらの人々の会社に対する貢献に対して会社が報酬を与えるのである…のその貢献によって生存し繁栄するのである。The Corporate Report（原注⁷）に掲げられたこのような関係者のリストから幾つかをあげて説明すれば次のごとくである。従業員と経営者は俸給という報酬のために自分達の労務を提供し、消費者は自分達の消費需要を満すために売上収入を与え、また政府は租税収入をえるために行政サービスを与える、というごとくである。これらの参加者（関係者）達が、配当という報酬をえるために株式資本を与える株主達に加えて存在しているのである。これらおよびその他すべての参加者グループが株式会社の繁栄に必要なのである。逆にいえばこれらのうち一つでは十分ではないのである。広義の会計責任の概念は各関係者グループの自分達の提供する貢献と受取る報酬との間に均衡がとれていることの保証を求めることに存しているのである。このようにして会計責任の概念があるのであり、従ってそれを遂行せしめる監査の効用は、株主だけではなく会社に関係

のあるすべての関係者グループに及ぼしうるものなのである。

同様な論理が他の組織体にもあてはまるのである。労働のごとき物理的資源であれ、収入や資本のごとき金銭的資源であれ、どのような形態にせよ、財貨や用役を産むために関係者から提供される資源を用いる、いかなる組織体にも会計責任は必要なのである。特に、国民経済の公共部門にはそれぞれの、幾つかの関係者グループに会計責任を負うべき多くの組織体がある。たとえば、地方公共団体は幾つかの源泉から資金を集め、それをその地方の住民へのサービスの提供に用いる。これらの資金は適当な方法で集められ、また供給されるサービスは資金に見合う価値のあるものであり、住民の社会的ニーズに応ずるものでなければならない。これらのことを確証するための会計責任の必要が生ずるのである。公共部門の組織体によって支配される資源は今日、巨大なものであり、そのため本書でも後の第四部でそれらの特性やそれぞれの関係者に対して会計責任を負わせる問題について別途に考察することになっている。

もちろん、組織体とその関係者を定義するだけでは不十分である。単に産出する産物なりサービスによってのみでなく、その関係者の期待を満足させているかどうかといったより広い関連から考えて、その組織体が何を達成しようとしているのかについて何らかの理解をもつことが必要なのである。

ロ. 目 的

会計責任プロセスの第二の変動事項は目的についての表明である。Cyert と March (原注⁸) がこれについていわんとしていることは次の通りである。すなわち、組織体それ自身は目的を有するとはいえない。目的を有するのは関係者のみである。従って、組織体の目的は実際には様々な関係者がその組織体の理想的行動について抱く期待に他ならない。こ

れらの期待は組織体とその関係者との関係の状態についての選好 (preference) に関係している。これらの期待は関係者が組織体よりうけとる報酬の量と質および関係者が組織体に与える貢献についての規範的な選好なのである。たとえば、株式会社とその長期債権者との関係を考えてみよう。この関係は利子という報酬と最終的には出資を返還してくれることに対して資本を提供することより成る。債権者はその長期債権を会社があらかじめきめた時期に返還する能力と、その資金を何らかの他方に貸付けるのではなく、その会社に貸付けることによって逸失した機会との両方に関心をもっている。従って、この場合の関係の目的は、「長期債権者の危険対報酬の側面を満足させること」にあるといえよう。具体的にいえば、債権者にその断念した機会と会社の将来の支払の時期についての不確実性とを補償するレベルの利子を報酬として支払うことなのである。

これよりもっと複雑な関係、すなわち1グループより多い関係者がいる場合、多くの期待のセットが生ずるであろう。かくて組織体は2つ以上の目的をもつことになり、しかもこれら諸目的は互いに対立することになる。たとえば郵政省、消費者、従業員相互間の多重的関係を考えてみよう。消費者の期待は所定の価格に対するサービスの質を良くしてもらうことであるが、従業員の期待は所定の労力に対しての賃金や雇用の確保を含む一般的な職務についての満足をうることにある。従業員がある種のサービス…たとえば日曜日の郵便物収集…をそれが社会的生活時間内ではないとしてやめようとするれば、消費者へのサービスの質が低下し、対立が顕在化することになる。関係者グループ間で異なる期待の対立が存在するとき、その組織体は、かかる対立がない場合に比べて、より不安定なものとなりやすい。しかしこのことは会計責任の遂行を不可能にするわけではなく、ただ

単により困難にするのみなのである。会計責任プロセスは、組織体が存続するための、多様な関係者達の継続的な貢献を確保するように努めなければならないのであり、そしてこのことは期待が満たされるという形で十分な報酬が関係者に与えられてこそ初めて可能なのである。これらの期待は一つ一つとりあげても、あるいは全体としてとりあげても、組織体の業績がそれによって査定されるべきところの尺度あるいは規準を表わすものである。会計責任プロセスの最後の要素は、これらの期待がどの程度達成されたかを監視するための情報の提供に関するものである。

ハ．情報と監視機構

会計責任が有効であるためには、組織体の実際の行動なり業績を組織体があらかじめきめた諸目的と比較し、その両者がどの程度合っているかを関係者に伝達する監視機構（monitoring mechanism）が必要である。システム理論ではこの監視機構はフィードバック装置（feedback device）として知られている。これは閉鎖された物理的システム…たとえばセントラルヒーティングシステムにおけるサーモスタットはこの様なフィードバック装置の一種である…より生じた考えであるが、これは経済および社会のシステムにおいても同様に重要なことなのである。たとえば最も複雑な組織体のシステムとして英国経済を考えてみよう。政府によって定期的に発表される膨大な統計資料は国民経済の現実の動向のその諸目的との合致の程度を示す測定値（measures）であり、これによって国家の市民に対する会計責任プロセスにおけるフィードバックがなされるわけなのである。

会計責任プロセスにおける監視機構で最も重要な側面は、実際の業績と予定されていた目的とを比較するための適切な情報の選択である。財務情報は会計責任プロセスの極めて

重要な部分ではあるが、組織体の様々な関係者への会計責任は財務情報以外の情報の使用をも要求する。たとえば、財務情報の提供は慈善事業団体がその財源を用いる「能率性」（efficiency）の査定には役立つかもしれないが、その団体の目的達成のための産出物の「有効性」（effectiveness）の査定には不十分なものである。能率性と有効性の区別は Pfeffer と Salancik（原注⁹）によって見事に説明されている。それによれば、能率性は産出物対投入物という比率に関連した組織体の業績の内部的な規準であり、たとえば単位労働時間当りの石炭採掘トン数のことである。これに対して有効性は組織体の産出物または活動に適用される外部的規準なのである。換言すれば、それはその組織体がいかによく関係者のニーズを満たしているかについての測定値なのである。たとえば産出された石炭の品質が消費者の加熱についての要求を満たしているかどうかということである。会計責任の装置が成功裏に作用するには、それが組織体の能率性のみならず有効性をも査定するのに役立つなければならない。そしてこのためには多様な財務上および非財務上の業績測定値が必要なのである。適当な業績測定値の選択はその組織体の形態と関係者の目的によってきまる。たとえば、株価は株式公開会社の株主にとっては適当な会社の業績測定値でありうるが、地方公共団体あるいは慈善事業団体などの組織体とか従業員、消費者などの関係者にとっては明らかに不適当なものである。従って、会計責任プロセスにおける監視機構は異なる状況に応じて異なるタイプの情報を提供できるものでなければならないのである。

要約すると会計責任プロセスは次の要素を含む。組織体とその関係者の説明、目的の確定およびその目的に照して監視するための適当な情報の提供、以上である。またこの会計責任プロセスには関係者側において何らかの行為をする能力をもた含まれるべきなので

ある，ということをも意味されている。この行為のタイプは組織体とその関係者との相互関係によってきまる。すなわち，株主は自分達の株式に付与されている議決権を使用できるし，あるいは投資を引きあげることもできる。従業員は自分達の労務提供をやめることができる。地方税納付者は地方政治の選挙において投票権を行使できる。もし関係者が組織体の現実の業績と自分達の抱く期待との間に不均衡があると認めたとき，組織体の行動を変えるように試みることができないのならば，会計責任プロセスはその組織体の将来の行動にほとんど影響を与えることはないことになる。

4. 会計責任プロセスにおける監査の役割と範囲

監査の役割はそれが存在している特定の会計責任プロセスの性質に応じて異なった属性をとることになるので厳密には定義できないのであるが，一般的には監査は組織体のその関係者への会計責任の増進のためのフィードバックを供給しつつ，我々が上記で論じたような監視機構の職能を担う。そのフィードバックの内容は二つの形態に分けられる。すなわち，その組織体自体によって作成された情報の信頼度の査定と組織体の業績（performance）の直接的な測定である。フィードバックの前者の形態は「準拠性」（compliance）監査の範囲を規定し，後者は「能率性」（efficiency）あるいは「有効性」（effectiveness）監査の範囲を規定する。ある特定の監査職能において，通例一方が他方より重視されるが，両方のフィードバックの形態が見い出されるのである。たとえば，株式会社とその株主との関係における法定監査の役割を考えてみよう。株主の期待は，取締役会が株主の財産の保全と運用に会計責任をもつべきであるということであり，法定監査はこの目的に資するのである。この監査は株主が使用する財務諸表に信頼性を与えるために行なわれるの

である。かかる信頼性についての意見は株主に伝えられ，株主はその意見に応じて行動なり決定するわけである。

通常の法定監査は，かくて，公表報告書に含まれている財務情報に関する準拠性監査の目的をもつものといえるわけであり，従って特定の会社についての意見に到達するにあたり，現在の財務会計の慣行の範囲外のこととは考えないのである（訳注4）。これに対して内部監査は手続上の牽制や規定が満足に運用されているかどうかとともに，組織体とその財産をどのように能率的に運用しているか，その能率性にも関与するのである。従って内部監査人は会計および非会計情報の両方に関与するし，また自分自身を経営者が作成した情報にのみ限定して行なう必要はないのである。内部監査人は自ら組織体についての能率性の測定値を創り出してもよいのである。このような「準拠性」目的から「能率性」や「有効性」目的への移行は業務監査（management auditing）や社会監査（social auditing）（訳注5）において最も明白となる。実際に，社会監査におけるフィードバックの内容は組織体の「有効性」を査定するために量的情報だけではなく質的信息をも含むのである。たとえば社会監査の一部として工場の騒音レベルが測定され，法令によって定められた騒音の許容水準と比較される。かくてその騒音水準が許容水準をこえていればそれは関係者に対して何らかの行動をうながすシグナルとなるわけである。

結論として，会計責任プロセスにおける監査の役割は実際上は監視機構としてのそれである。ただし，ある特定の監査の範囲はその組織体の性質および関係者の目的に応じて変わったものとなる。準拠性監査は経営者が作成した情報の信頼性に関する情報を提供するものであり，これに対して能率性と有効性の監査は組織体の情報システムから財務および非財務の多様な業績測定値を選び出そうと

するわけである。その範囲がどのようなものであれ、監査の価値はそれが組織体の関係者に対する会計責任を増進せしめる力によってのみ判断されるのである。

5. 要 約

会計責任のプロセスはある組織体の関係者が、その組織体の行動が自分達の期待に応ずる程度を決定する必要に係るものである。組織体とその関係者との関係は、狭義には法律によって定義される。たとえば株式会社とその株主との場合などである。しかし、より広義には経済的および社会的関連において認識されて定義される。会計責任プロセスは組織体の特性と関係者の目的とによって規定されるので、監視機構は、関係者が組織体の行動に影響を与える努力をすることが可能ならしめるような、十分な多様性をもつことが重要である。我々は次のようなことを論じたわけなのである。すなわち、それぞれ個々の監査職能は組織体の業績の異なる側面を重視して発展してきたのであり、従って監査はその様な多様性をもっていること、またそれ故に監査は会計責任を増進し、強制していく上で重要な機構であること、である。

原 注

1. Peter Bird, *Accountability: Standards in Financial Reporting*, Accountancy Age Books/Haymarket Publishing, Teddington, 1973, p. 2.
2. A. A. Berle and G. C. Means, *The Modern Corporation and Private Property*, Macmillan, London, 1932.
3. Michael C. Jensen and William H. Meckling, 'Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure', *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No. 4, Oct. 1976, pp. 305—60.
4. Andrew McCosh 'Over the Limit', *Accountancy Age*, 25 June 1976.

5. K. Tocher, 'Control', *Operational Research Quarterly*, June 1970, pp. 159—80.
6. H. Simon, 'On the Concept of Organizational Goals', *Administrative Science Quarterly*, Vol. 9, No. 1, 1964, pp. 1—22.
7. *The Corporate Report*, Accounting Standards Steering Committee, London, 1975.
8. R. Cyert and J. March, *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1963.
9. J. Pfeffer and G. R. Salancik, *The External Control of Organization*, Harper and Row, New York, 1978, Chapter 2.

訳 注

1. 原語は performance である。本書では単に財務会計上の利益だけではなく、組織体のなした行為などを含めて広い意味で使っている。
2. 原語は participant of the organization である。直訳すれば組織体の参加者であるが、我が国で一般にいう利害関係者といった広い意味で使われているので単に組織体の関係者と訳す。なお、この関係者を対象として経営者の会計責任を考えたとき主人公 (principal) などともいっている。他に interest group とか party などと表現していることもある。原則としてすべて関係者と訳した。
3. accountability process, 会計責任遂行過程である。もちろん、会計責任の設定・遂行・解除・再び設定…のサイクル全部をいっている。本稿では会計責任プロセスと訳す。
4. 著者は本書第8章「監査報告書と意見」の中では、ここでいっているようないわゆる GAAP (generally accepted accounting principles) 準拠説あるいは GAAP 適用評価説の範囲をこえて、監査人自らその特定の状況に応じて GAAP を補正または適切な会計基準を創って、それによって意見を述べるべきだとするいわゆる、二重意見説の立場をうち出している。(原著 P. 85)
5. くわしくは社会会計監査であるが、ここでいう社会会計は国民経済計算など経済学でいう social accounting ではなく、企業の社会的会計 (corporate social accounting) あるいは社会責

任会計 (social responsibility accounting) のことである。これは第12章で論じている。なお、既述の論旨でも明らかなごとく、著者は私企業だけでなく公共部門（政府、他方公共団体、国営事業）についてもそれぞれの関係者に対する会計責任を認めており、この点はその監査の問題と共に第四部で論じている。

Ⅲ 準拠性から能率性と有効性へ

Iの「はじめに」で述べたように次に著者が監査の新しい動向として論じている第三部「監査職能の拡大」をまとめてみようと思う。第三部は若干のまえがきと総論的な第9章および各論的な第10～12章（内部監査、経営監査、社会監査）より成っている。

まず、第三部のまえがきは次のごとくいう。

第三部では我々は組織体の会計責任プロセス内において監査が果たしうより広い役割について考察する。第9章では株主のみならず他の外部関係者グループによっても企業の能率性および有効性の、より広範囲な測定値が要求されてきているのに応じて、追加的な監査職能が発達してきていることを示す。準拠性 (compliance) 監査から能率性と有効性 (efficiency and effectiveness) 監査への移行はまず第一に第10章の内部監査 (internal audit) の説明でみられよう。内部監査の範囲は伝統的な、内部統制組の妥当性についての関心をこえて業務の能率性や経営情報システムの質の評価にまで拡大してきているのである。第11章では内部監査における業務監査のために開発された技法の多くが外部監査人による経営監査 (management audit) にも用いられ、営利あるいは非営利の組織体両方の外部関係者にとっての諸目的に適した、多様な能率性および有効性の測定値を提供していることを論じている。最後に第12章では企業

の社会的行動の監視に監査が有用な役割を果たすことを示した。我々は企業の社会会計責任 (social accountability) を改善するために出現してきた様々な社会監査 (social auditing) の種類を説明し、なお、企業の社会的業績 (social performance) の測定値をえようと試みる際に生ずる多くの難点を明らかにしたのである。

次に今回は第三部の総論にあたる第9章「準拠性から能率性と有効性へ」を適宜にまとめてみたい。第10～12章の各論は次回以降にまとめることにする。

1. 序 言

第一部および第二部において我々は株式会社の法定監査に焦点を合わせて監査人の基本的属性と監査プロセスの基本的要素について論じた。法定監査について多くを論じたことは、もちろん、株式会社の株主に対する会計責任を増進せしめるための機構としてその重要性がますます増大しつつあるということの反映に他ならない。しかしながら我々は法定監査が要求している多くのことは、組織体の会計責任プロセスの一部分をなすどの様な監視機構、すなわち監査職能においても存在するものであることを強調したい。たとえば、監査において監査人がその監査されている組織体より独立していること、監査人は自己の監査報告書を作成するに十分な量の信頼できる適当な証拠を集めなければならないことなどはいかなる監査においても必要な事なのである。従って、次章以降3章で述べる追加された監査職能においても法定監査と共通した面を幾つかもっているのである。しかし多くの重要な点で異なっているものである。法定監査はこれらの追加された監査職能を検討する上で有用な基礎を与えてくれる。なぜならば監査における目的、範囲および実施方法の相違だけが強調されればよいからである。同様に我々はこれらの追加的監査職能が法定監

査に依存していること、従って法定監査に代るものではなくその拡張されたものであることを明白にしたいと思う。

2. 多重的な代理人関係

監査の拡張された役割を論ずるに当たっての出発点は、株式会社の会計責任に関心を有するものは株主以外に他の関係者がいるということの認識である。会計責任についての、特に会社法に基づいた法的アプローチでは株主と経営者との分離に焦点を合わせている。しかしこれは株式会社に関しての代理人関係のほんの一例にすぎない。本書の初めに我々が論じたように、株式会社（あるいはどんな形態の組織体でもよい）の経営者は幾つもの関係者グループのための代理人の役目を果しているのである。たとえば、法律上の所有主と並んで従業員、消費者、政府などの関係者である。かくて組織体の関係者（主人公）は金銭上および非金銭上の様々な報酬をえて、その対価として組織体の活動に貢献するすべての、人々のグループ、すなわち組織体にとっての外部参加者をいうのである。

多数の、それぞれがその株式会社と独自の代理人関係をもっている外部関係者（あるいは主人公）がいることは会計責任プロセス内における監査職能の設計に重要な影響を与えることになる。もし、それぞれの外部関係者グループが企業がとるべき行動について独自の目的をもつならば、これらの目的が達成されている程度を監視する特定の管理のための情報が必要となる。経営監査および社会監査の出現は、部分的には今日、法定監査が提供していない管理のための情報に対する需要が生じてきていることで説明されるのである。それらの範囲は法的な会計責任の定義によって拘束されることがなく、従って、すべての外部関係者の監視のための要求を満たしうる可能性をもっているのである。

3. 業績の測定

法定監査の主な目的は、会社の経営者によって作成された財務諸表の信頼性について報告することである。法定監査の範囲が準拠性監査…すなわち、内部統制組織の信頼性を調査し、その上で財務諸表上の数値が適切な会計処理および手続によっており、かつ証拠書類によって裏付けられたものであることを確認する…に重点をおくことに特徴があるのはこのためなのである。かかる信頼性目的監査の基盤には、財務諸表を作り出す測定システムは会社の業績評価に適当なものであるとする仮定があり、従って、法定監査はその測定システムより送られる「信号」（signal）、すなわち財務会計上の数値が正確であり信頼できるものであることを保証するという一種の第二義的な役割を果しているわけである。これに対して我々が次章以下で論ずる三つの追加的監査職能…内部監査、経営監査および社会監査…は法定監査に比べて測定システムそのものの選定に関心をもつものである。すなわち、それらは通常の財務会計の測定システムが全体的な会社の業績を監視するのに十分であるかどうかを問うのであり、従ってこれらの追加的監査職能の主に重視することは業績測定の別な方法の開発にある、ということである。よって、内部監査、経営監査、社会監査は、ある程度、会計責任プロセスに通常の会計とは別な「会計」あるいは測定システムを導入するための機構であるとみなしうるのである。この様な会計と監査の重複は社会会計と社会監査についての文献において最も明白である。すなわち、そこではこの二つの用語がしばしば同一の課題を取扱うのに用いられているのである。

ある特定の測定システムの信頼性ではなく、業績測定それ自体を重視することはすべての外部関係者がその組織体と代理人関係を有しているという認識の結果に他ならない。

これら諸関係者グループの諸目的は必ずしも財務数値で表わせるとは限らないのである。たとえば従業員は仕事における健康や安全についての状況にも関心であろうし、消費者は製品やサービスの品質にも関心をもつであろう。その結果、追加的監査職能はこれらの諸目的が満足されている程度を査定するために組織体の有効性を示す財務的および非財務的測定値を色々と開発しようと努めるのである。同様に、株主および取締役会の立場からみれば、利益率は必ずしも能率性と同じものではないのであって、そのためにこそ内部監査の範囲が基礎的な準拠性監査目的から会社の能率性を財務上の数値だけでなく非財務上の数値で測定することまで含むように拡大してきたのである。

4. すべての組織体への適用

これまで本章ではこれらの追加的監査職能の主たる対象を一般に株式会社であると仮定していたが、これら拡張された監査職能の範囲はいかなる種類の組織体に対してもその適用が可能であることは明らかであろう。実際に、これら拡張された監査職能は、大学、慈善事業団体、協同組合など、法的所有主以外の関係者の利害を明白に認識する組織体に特に適しているといえるのである。なお、これらの組織体の多くはサービス活動…その効果は単なる財務上の数値では容易には測定できない…に従事しているのが実情である。従って、内部監査、経営監査および社会監査の説明はそれらの株式会社および他の形態の組織体の両者への適用の例示を含むものなのである。更に、本書第四部…公共部門の組織体について詳論している…において、これらの組織体の会計責任プロセスを高揚するためにどのような監視機構が必要であるかをきめる際に、これらの追加的監査職能の理念や方法に大きく依存しているのである。以上から、監査がとりうるこれらの拡張された役割を論じ

たこの第三部の所論は、監査職能の構造はそれぞれ異なる組織体とその外部関係者の特定の形態によってきめられるという本書全体を通じてのテーマの中核をなすものである。

5. 要 約

新しい監査職能は組織体の会計責任プロセスにおいて、法定監査ではとり残された間隙をうめるために生じたものである。特に重要なことはこれらの追加的監査職能は、会社が株主のみならずすべての外部関係者に会計責任を負うこと、およびこれら関係者のうち幾つかは厳密に財務上の数値では測定表示しない目的をもっていることを認めるものである。その結果、内部、経営および社会の各監査の範囲は法定監査よりずっと広いものとなるのであり、会社の全体的な業績を測定するための、通常のものとは別なシステムの設計を主張するものである。これら新しい監査職能は伝統的な準拠性監査から能率性と有効性の監査への移行を意味するものであって、それによって、株式会社に加えて多くの組織体の会計責任プロセスにおいて監査が可能になるという効用をもたらすものである。